

Audience publique du 30 septembre 2002

Recours formé par

Monsieur ..., ...

contre

une décision du **directeur de l'administration des
Contributions directes**

en matière d'impôt sur le revenu

-

Vu la requête, inscrite sous le numéro 14628 du rôle, déposée le 28 février 2002 au greffe du tribunal administratif par Maître Régua AMIALI, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ..., demeurant à L-... tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 novembre 2001 déclarant la réclamation introduite pour son compte irrecevable pour défaut de qualité dans le chef du signataire;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 mai 2002;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 27 juin 2002 par Maître Régua AMIALI pour compte de Monsieur ...;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Réguia AMIALI et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 18 septembre 2002.

-

Suivant lettre du 9 avril 2001 portant comme entête ses coordonnées et *in fine* la mention « ..., *par procuration pour Monsieur ...* », Monsieur ..., préqualifié, a fait introduire une réclamation devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « *le directeur* », contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1999 émis à son encontre le 1^{er} mars 2001.

Par courrier du 17 juillet 2001, le secrétaire de la division du contentieux de la direction des Contributions invita Monsieur ... à justifier de son pouvoir d'agir en versant au dossier la procuration qui établit son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite.

A travers sa décision n° C 11018 du 30 novembre 2001, le directeur déclara la réclamation susvisée irrecevable faute de qualité dans le chef du signataire aux motifs suivants :

« Considérant qu'en toutes matières, pour pouvoir exercer l'action d'autrui, il faut avoir reçu mandat exprès à cette fin ;

Considérant qu'en l'espèce, faute de procuration jointe à la requête, le déposant a été invité par lettre du 17 juillet 2001 à justifier de son pouvoir d'agir en versant au dossier la procuration qui établit son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite ;

Qu'il n'a cependant donné aucune suite à cette invitation de régularisation de la procédure ;

Qu'en conséquence l'existence d'un mandat ad litem pour l'instance introduite répondant aux conditions légales n'est pas établie ;

Qu'il s'ensuit que le recours doit être déclaré irrecevable .. ».

Un recours gracieux formé par courrier de Monsieur ... du 21 janvier 2002 fut rencontré par l'information par le directeur, à travers un courrier du 18 février 2002, qu'il n'est « *pas compétent pour statuer sur une affaire close par une décision en due forme (en l'occurrence celle du 30 novembre 2001). En cas de désaccord avec la décision prise, vous voudrez vous adresser, conformément aux instructions sur les voies de recours figurant sur la décision directoriale, au Tribunal administratif* ».

Par requête déposée le 28 février 2001, Monsieur ... a fait introduire un recours en réformation, sinon en annulation à l'encontre de la décision directoriale précitée du 30 novembre 2001.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un

bulletin de l'impôt sur le revenu. Il s'ensuit que le recours subsidiaire en annulation est en toute occurrence irrecevable.

Le délégué du Gouvernement conteste la recevabilité du recours en arguant qu'à travers sa requête introductive d'instance le demandeur plaiderait exclusivement le fond de l'imposition « *comme si le directeur des contributions n'existait pas* », sans même essayer de discuter la question de la recevabilité de la réclamation, de manière qu'elle ne saurait être accueillie faute de motivation.

S'il est vrai que la requête introductive d'instance du 28 février 2002 ne comporte pas de développements de moyens propres critiquant le motif ayant amené le directeur à déclarer la réclamation du demandeur irrecevable, il n'en reste pas moins que le demandeur affirme dans cette même requête l'existence d'une procuration et son rejet pour non-respect des prescriptions requises par l'administration des Contributions et il critique le défaut de prise en compte de sa réclamation, tout comme les procurations existant en cause sont versées au dossier fiscal. Le tribunal disposant ainsi de tous les éléments d'appréciation nécessaires pour vérifier le bien-fondé de la décision directoriale, le moyen d'irrecevabilité du représentant étatique est à écarter.

Le recours en réformation est dès lors recevable pour avoir été par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi.

Il y a lieu de constater d'abord que par sa demande du 17 juillet 2001 le directeur a valablement agi sur base du paragraphe 254 alinéa 2 AO suivant lequel « *Bevollmächtigte und gesetzliche Vertreter haben sich auf Verlangen als solche auszuweisen* » pour voir produire devant lui une procuration documentant qu'à la date de l'introduction de la réclamation, en l'occurrence le 12 avril 2001, le signataire de celle-ci fut investi d'un mandat valable.

A travers son courrier du 21 janvier 2002, Monsieur ... affirme qu'une procuration aurait été annexée à la réclamation du 9 avril 2001 et qu'il aurait envoyé un second exemplaire de cette même procuration suite au courrier du secrétaire de la division du contentieux de la direction des Contributions du 17 juillet 2001. Une copie de la même procuration fut en outre annexée au dit courrier du 21 janvier 2002.

Abstraction faite de ce que le demandeur reste en défaut d'établir qu'il a effectivement annexé à la réclamation introduite pour son compte la procuration susdite, celle-ci est datée au 11 octobre 2000 et conçue en les termes suivants :

« *Par la présente le soussigné ..., demeurant à L-..., donne procuration à ..., ... à L-..., afin de le représenter en ce qui concerne le contrôle par l'administration des contributions de sa comptabilité de l'exercice 1999* ».

Le paragraphe 102 (2) AO renvoie aux règles du code civil sur le mandat en l'absence de dispositions spécifiques dans l'AO.

L'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue le cas échéant *in pejus*, présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé. Une procuration afférente doit dès lors être expresse et spéciale et renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise (Trib. adm. 8 mai 2000, GTA s. à r.l., n° 11431, Pas. adm. 1/2001, v° Impôts, n° 243).

Il y a partant lieu d'examiner le libellé de la procuration prémentionnée du 11 octobre 2000 pour déterminer si Monsieur ... était effectivement investi du pouvoir d'introduire une réclamation pour compte du demandeur contre le bulletin d'impôt du 1^{er} mars 2001 émis à l'égard de ce dernier.

Dans la mesure où la procuration en cause investit Monsieur ... du pouvoir « *de le représenter en ce qui concerne le contrôle par l'administration des contributions de sa comptabilité de l'exercice 1999* », mais ne confère aucun mandat spécifique pour introduire une réclamation contre le bulletin d'impôt du 1^{er} mars 2001, elle ne saurait être considérée comme étant spéciale au sens de l'article 1987 du code civil et expresse au sens de l'article 1988 du même code, de manière à ne pas avoir conféré à Monsieur ... le pouvoir de réclamer pour compte du demandeur devant le directeur contre le bulletin d'impôt en cause émis le 1^{er} mars 2001.

En annexe à son courrier du 21 janvier 2002, Monsieur ... a soumis au directeur une seconde procuration datée au 16 janvier 2002 et signée par le demandeur.

Abstraction même faite de la question de savoir si le contribuable peut être admis à soumettre au tribunal administratif, en guise de preuve de l'existence d'un mandat en vue de l'introduction d'une réclamation, une procuration portant une date postérieure à celle correspondant à la prise de la décision directoriale statuant sur la réclamation introduite, force est au tribunal de constater que cette dernière procuration est libellée comme suit :

« Par la présente le soussigné ..., numéro fiscal..., demeurant à L-..., donne procuration à..., ... à L-..., afin de le représenter avec faculté de substitution en ce qui concerne le contentieux qui l'oppose à l'administration des contributions sous le rôle C ...

Fait en double à Luxembourg le 16 janvier 2002 ».

Ce document vise certes la réclamation formée pour compte du demandeur contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1999 émis à son égard, mais indique, d'après son libellé même, seulement l'existence d'un mandat conféré à partir de la date de ce document. Or, un mandat doit néanmoins avoir existé dès l'introduction de la réclamation auprès du directeur et cette antériorité au dépôt de la réclamation, voire l'intention de ratification d'un tel acte déjà accompli, doit ressortir clairement du libellé de la procuration émanant du contribuable concerné.

Il s'ensuit que c'est à juste titre que le directeur a déclaré la réclamation du 9 avril 2001 irrecevable faute de qualité dans le chef du signataire, le demandeur n'ayant établi ni devant le directeur ni au cours de la procédure contentieuse qu'il avait effectivement préalablement conféré mandat à Monsieur ... pour déposer une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1999.

Le recours est dès lors à rejeter comme n'étant pas fondé, étant entendu que dans la mesure où la saisine utile du tribunal administratif d'une contestation quant à la fixation d'une cote d'impôt sur le revenu, tant lorsqu'il est dirigé contre une décision directoriale que contre un bulletin d'impôt, en cas de silence observé par le directeur durant plus de six mois, est conditionnée à sa base, au vœu du paragraphe 228 AO, par la soumission préalable d'une réclamation valable au directeur, l'examen des moyens au fond déployés par le demandeur devient surabondant.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,
reçoit le recours principal en réformation en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,
déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable,
condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 30 septembre 2002 par:

M. DELAPORTE, premier vice-président,

Mme LENERT, premier juge,

M. SCHROEDER, juge,

en présence de M. SCHMIT, greffier en chef.

SCHMIT

DELAPORTE